
A Moral do Contador Brasileiro: uma Avaliação por meio da Escala Ética Multidimensional

Paulo Roberto Barbosa Lustosa¹

José Alves Dantas²

Bruno Vinícius Ramos Fernandes³

José Dionísio Gomes da Silva⁴

•Artigo recebido em: 01/12/2010•Artigo aceito em: 07/06/2012

Resumo

Esta pesquisa, de caráter exploratório, avalia o nível moral dos contadores brasileiros, com base no julgamento desses sobre decisões que envolvem conflitos éticos. Para tanto, 259 contadores de todas as regiões brasileiras, de diferentes faixas etárias, gêneros, graus de titulação e tipos de ocupação profissional, posicionaram-se sobre algumas situações simuladas que incluíam dilemas morais comuns no mundo dos negócios. Para atingir esse propósito, verifica-se se o grau de consciência e orientação ética desses profissionais, no julgamento de ações adotadas em resposta a situações/dilemas éticos, pode ser explicado pelos escores de fatores multidimensionais das teorias da justiça ou da equidade moral, do relativismo, do utilitarismo e do contratualismo. De forma acessória, a pesquisa avalia também se há diferença na percepção como o próprio profissional contábil espera agir em relação a dilemas morais e como ele espera que seus colegas de profissão ajam em situações equivalentes. Os resultados dos testes confirmaram que o julgamento moral dos respondentes, em relação às ações adotadas nas situações/dilemas apresentadas no questionário tem relação positiva estatisticamente relevante com as medidas representativas das teorias da equidade moral e do contratualismo. Tais resultados revelam que o julgamento moral dos respondentes é diretamente relacionado com o que eles preveem para o próprio comportamento. Para a variável representativa do comportamento esperado pelo respondente dos colegas de profissão, os testes mostraram não haver relação estatisticamente relevante com o julgamento moral que o participante faz da ação descrita nas situações/dilemas apresentados. Há de se ressaltar o fato de que a amostra não atende aos requisitos de aleatoriedade e representatividade estatística do universo de contadores do Brasil, o que impede a realização de generalizações.

Palavras-chave: Ética. Moral. Contabilidade. Escala Multidimensional. Dilemas.

¹Doutor em Contabilidade pela USP - Vínculo institucional: Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - UnB/UFRN/UFPB - Endereço: Prédio da FACE, 1º andar, salas B1-02 - Campus Darcy Ribeiro, Asa Norte - Brasília/DF - CEP: 70910-900 - Telefone: (61) 9237.6180 - E-mail: lustosa@unb.br

²Doutor em Contabilidade pela UnB - Vínculo institucional: Universidade de Brasília (UnB) - Endereço: Quadra 105, Lote 8, Ap. 501, Águas Claras/DF - CEP: 71915-520 - Telefones: (61) 3435.9896 / (61) 8406.9524 - E-mail: josealvesdantas@gmail.com

³Doutor em Contabilidade pela UnB - Vínculo institucional: Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - UnB/UFPB/UFRN - Endereço: CLN 212, Bloco B, Ap. 210, Asa Norte - Brasília/DF - CEP: 70864-520 - Telefone: (61) 8490.8386 - E-mail: brunoramos@unb.br

⁴Doutor em Contabilidade pela USP - Vínculo institucional: Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - UnB/UFRN/UFPB - Endereço: Caixa Postal 1.524 - Campus Universitário Lagoa Nova - Natal/RN - CEP 59072-970 - Natal/RN - Telefone: (84) 3215.3481 - E-mail: dionisio@ufnet.br

The Moral Development of Brazilian Accountant: an Evaluation by Multidimensional Ethics Scale

Abstract

This exploratory study evaluates the moral level of the Brazilian accountants based on their judgments of decisions involving ethical conflicts. For such, 259 accountants from all regions of Brazil, of different ages, gender, level of academic degree and kind of occupation, were asked to score their understanding about some simulated situations involving moral dilemmas that are a common place in the business world. To achieve this purpose, it verifies if the degree of awareness and ethical orientation of these professionals judging of actions taken in response to situations/ethical dilemmas can be explained by the scores of multidimensional factors of four theories of moral reasoning: justice and moral equity, relativism, utilitarianism and contractualism. In a peripheral way, the research evaluates, too, if there is a difference in perception as how the accountant professional expects to act on the moral dilemmas and how he expects his colleagues to act in comparable situations. Test results confirmed that the moral judgments of the respondents concerning actions taken in situations /dilemmas presented in the questionnaire has statistically significant positive conformity with measures representing the theories of justice and moral equity, and of contractualism. The results show that the moral judgments of the respondents are directly related to what they foresee for their own behavior. For the variable representing the expected behavior, according to the respondent, for the colleagues, the tests revealed no statistically significant relation with the moral judgments that the participant makes concerning the action described in the situations/dilemmas presented. It should be pointed out, however that the sample does not meet the requirements of randomness and statistical representativeness of the universe of Brazilian accountants, which prevents generalizations.

Keywords: Ethics. Moral. Accounting. Multidimensional Scale. Dilemmas.

1 INTRODUÇÃO

No âmbito da profissão contábil, uma das questões recorrentemente discutidas é o comportamento de seus integrantes. No Brasil, os casos divulgados na imprensa no que concerne à participação de contadores em processos de sonegação fiscal contribuem para consolidar, no imaginário popular, a percepção de que esses profissionais, na média, têm pouco apreço ao comportamento ético. Essa discussão adquire mais relevância nos momentos em que são identificados casos de fraudes corporativas – como os do Banco Nacional, do Boi Gordo e do Avestruz Master, no Brasil, e os relativos à Enron, à WorldCom, à Tyco e à Parmalat, em âmbito internacional.

A resposta mais comum a esse tipo de situação tem sido o reforço do aparato legal e normativo e das ações fiscalizatórias, procurando consolidar os limites da atuação profissional e desencorajar o comportamento inapropriado. Nos Estados Unidos, por exemplo, em resposta aos escândalos corporativos do início dos anos 2000, caracterizados por fraudes e manipulações contábeis, em que o caso Enron foi o mais emblemático, foi aprovada a Lei Sarbanes-Oxley (SOX), impondo uma série de modificações na governança das empresas e no processo de divulgação financeira. Uma das mais marcantes modificações, segundo Coffee Junior (2004), foi a redução do poder de autorregulação dos auditores, criando o Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), com a competência de regular a profissão, estabelecer normas de auditoria e impor disciplina profissional. Essa ação é uma espécie de demonstração de falta de confiança na profissão para lidar com os próprios problemas, principalmente os de natureza ética.

Não obstante a conveniência e a pertinência dessas ações, pouco é pesquisado sobre o comportamento ético dos contadores no exercício de suas diversas atividades – como elaborador de demonstrações financeiras, auditor, professor, proprietário de escritório de contabilidade, etc. – em situações decisórias, o que propiciaria o aumento do conhecimento sobre o tema e a possibilidade de aperfeiçoamento das ações a ser desenvolvidas, inclusive e especialmente no campo normativo, no intuito de

criar um ambiente profissional que seja percebido pela sociedade como mais confiável.

Nesse sentido, este estudo contribui com o tema, tendo como objetivo avaliar o nível de consciência moral dos contadores brasileiros, valendo-se do julgamento desses sobre decisões que envolvem dilemas éticos. Para tal fim, verifica-se o grau de consciência e orientação ética desses profissionais, no julgamento de ações adotadas em resposta a dilemas éticos, que pode ser explicado pelos escores de fatores multidimensionais das seguintes teorias morais: equidade, relativismo, utilitarismo e contratualismo. Subsidiariamente, o estudo também avalia se há diferença na percepção de como o próprio profissional espera agir em relação a dilemas morais e como ele espera que seus colegas de profissão ajam em situações equivalentes.

A pesquisa é realizada por meio da aplicação de questionário a profissionais graduados em Ciências Contábeis, que exercem os cargos de auditores, contadores, professores ou mesmo que atuem em outras funções correlatas (na área financeira, por exemplo), com o uso de ferramentas da internet, entre 31/3/10 e 30/4/2010. Inicialmente inspirado em Cohen, Pant e Sharp (1996), que avaliaram a consciência e a orientação ética de auditores canadenses, o presente estudo amplia os propósitos e o desenho metodológico do trabalho original, em particular quanto à definição do modelo econométrico e dos parâmetros de definição das variáveis.

Além desta introdução, o trabalho insere: uma revisão dos fundamentos teóricos e da literatura sobre o tema, com destaques para a visão filosófica da ética, teorias morais e pesquisas realizadas na área contábil (seção 2); a especificação da metodologia utilizada para os testes empíricos, inclusive com a definição do modelo econométrico (seção 3); a apuração e a análise dos dados (seção 4); e as conclusões do estudo (seção 5), tendo por referência a associação entre a fundamentação teórica e os dados empíricos apurados.

2 FUNDAMENTOS TEÓRICOS

2.1 Visão filosófica da ética

A acepção principal de ética e de moral fornece elementos para o entendimento desses dois conceitos em termos filosóficos. No dicionário Aurélio, por exemplo, *ética* é definida como “o estudo dos juízos de apreciação que se referem à conduta humana suscetível de qualificação do ponto de vista do bem e do mal, seja relativamente à determinada sociedade, seja de modo absoluto”. No mesmo dicionário, *moral* refere-se ao “conjunto de regras de conduta consideradas como válidas, quer de modo absoluto para qualquer tempo ou lugar, quer para o grupo ou pessoa determinada”.

Por essas definições, não há diferença essencial entre ética e moral, uma vez que ambos os conceitos têm como objeto aquilo que é considerado bom na conduta humana. Todavia, a ética volta-se para os “juízos de apreciação” dessa conduta, ao passo que a moral foca “as regras consideradas válidas” para essa conduta. Assim, moral é a aplicação na vida prática cotidiana do que é considerado bom pela ética. Por isso, pode-se pensar numa ética atemporal (juízo do bem qualificado de modo absoluto) com sua contraparte moral (regras válidas para qualquer tempo ou lugar), ou numa ética e moral temporal, mais restrita aos juízos e aos costumes aplicáveis a determinado tempo e lugar, desde que esses não firam os princípios da ética atemporal.

Há 24 séculos, o filósofo Platão (2008) estabeleceu as bases para uma conduta ética atemporal do homem fundamentada na justiça. Para ele, a justiça deveria ser entendida como um bem em si, e não pelas consequências positivas que gera para quem a pratica e para quem dela se beneficia. Por ignorância, o homem não percebe que seu destino é chegar à verdade do mundo inteligível, onde habitam a Justiça, a Beleza e a Bondade, atributos do Ser, e desprender-se do mundo sensível e ilusório das sombras da caverna, isto é, representação simbólica da alma enamorada pela existência passageira. Esse logro é uma opção consciente, que requer grande esforço e atenção permanente. A ética platônica

é atemporal, e o homem consciente dessa deveria vivenciá-la moralmente, mesmo que a cidade ideal modelada por Platão não viesse nunca a existir. Nas palavras de Platão (2008, p. 292): “[...] mas talvez haja um modelo (de cidade) no céu, para quem quiser contemplá-la e, contemplando-a, fundar uma para si mesmo. De resto, nada importa que a cidade exista em qualquer lugar, ou venha a existir, porquanto é pelas suas normas, e pelas de mais nenhuma outra, que ele pautará o seu comportamento”.

Aristóteles (2008) chegou às mesmas conclusões sobre o valor da ética, utilizando uma forma de pensar dedutiva, mas sem recorrer às formulações metafísicas do mundo das ideias do seu mestre Platão. Em sua *Ética a Nicômaco*, seu filho, Aristóteles (2008) afirma que todas as coisas se movimentam guiadas pela ideia do Bem. O bem de cada coisa para Aristóteles era ser plenamente aquilo para o qual existe: um mineral ser mineral; uma planta ser planta; um animal ser animal; um homem ser homem. Ser homem significa, no raciocínio aristotélico, a vivência consciente das virtudes, atributos que não estão presentes nos minerais, nos vegetais e nos animais. Assim, para ser feliz, o homem precisa viver as virtudes, e essas são definidas por Aristóteles como um meio-termo entre a carência e o excesso. Os vícios do homem, que trazem infelicidade, são a fuga desse meio-termo. Por exemplo, a covardia é falta de coragem, e a impetuosidade é a coragem inconsequente. Aristóteles conclui, similarmente a Platão, que o homem é infeliz porque não vive, por ignorância, o que é próprio dele.

Kant (2008) observou que o homem está sempre em atividade, realizando alguma ação, o que a torna um imperativo da vida. Ele concluiu que a ação do homem é guiada pelos imperativos categórico e hipotético. O imperativo categórico, segundo Kant (2008), é a ação humana desinteressada de qualquer fruto. Ele considerou que essa é a única ação humana que pode ser vista como boa em termos absolutos, que ocorre quando a razão do homem guia a vontade, seu motor interior. A boa vontade, ou a ação por dever, é uma opção consciente do homem por alinhar-se com as leis universais. Nesse aspecto, a filosofia kantiana no campo da ética, formulada toda ela com o uso da razão

intelectual, assemelha-se aos grandes tratados morais e metafísicos orientais, como o Budismo e o Baghavad Gita indianos, que pregam a reta ação como o único caminho para a evolução sem dor da consciência humana. Ao agir segundo o imperativo categórico, o homem sentirá o prazer da subordinação da razão ao dever como consequência da ação, e não como motivação dessa. Logo, o imperativo categórico é a própria ética atemporal, já que fora disso nada pode ser considerado bom em si, nem mesmo as virtudes, uma vez que essas podem ser utilizadas para fins egoístas. Por exemplo, o homem pode usar sua virtude da inteligência para fins criminosos.

Sob o imperativo hipotético, segundo Kant (2008), o homem age não mais guiado por sua razão, mas por forças egoístas externas ao seu Ser espiritual, engendradas por desejos, emoções e instintos. Nesse domínio, o homem perde sua liberdade, visto que deixa de ser autônomo e condutor do próprio destino, e passa a mover-se condicionado pela hierarquia de necessidades categorizada por Maslow (1999) nos níveis físico e psicológico, como alimentação, segurança, *status*, prestígio, poder, etc. Nesse campo, não se pode falar do bem em si, pois todas as coisas são relativas, já que não se trata mais de uma ação por dever, como no imperativo categórico, mas por interesses externos à vontade autônoma do homem. A ética sob o imperativo hipotético é relativa e temporal.

Henning (2007), comentando a crítica que o filósofo Bertrand Russell fez sobre a ética kantiana, observou que o debate envolvendo os imperativos categórico e hipotético é, no fundo, uma dicotomia entre a razão e o sentimentalismo. Ao rejeitar a estrita divisão dessas duas categorias, Russell ponderou que as emoções podem ser hierarquizadas em vários níveis, desde as mais grosseiras até sentimentos elevados, e que estes últimos, semelhantemente à razão, podem contribuir também para a expressão do Ser. Kant (2008) desconsidera, no entanto, qualquer distinção entre desejos baixos ou elevados, uma vez que, segundo ele, os sentimentos, independentemente do nível, ocorrem apenas para propósitos subjetivos, não servindo como base objetiva para uma teoria da moralidade.

2.2 Teorias da ética temporal

Em geral, como em Merchant e Van der Stede (2007), as pesquisas que lidam com o tema da moralidade no campo das Ciências Sociais costumam se referir a quatro formas de argumentação para enquadrar a ação humana no campo da ética: (i) teoria da justiça ou da equidade moral; (ii) teoria contratualista ou deontológica (do grego *déon*, dever); (iii) teoria do relativismo; e (iv) teoria do utilitarismo.

A teoria da equidade moral, que tem origem nos escritos de Platão e Aristóteles, argumenta que as ações humanas devem ser amparadas por princípios da “justiça formal”. Essa teoria resgata o clássico conceito de Platão (2008), para quem justiça é dar a cada um o que lhe é devido, segundo a sua natureza e seus atos, o que pressupõe que os desiguais devem ser tratados diferentemente. O problema para a aplicação prática dessa teoria é a dificuldade para se distinguir, em cada decisão, a resposta (reação) própria a cada ação específica de determinado agente. Por exemplo, como o professor poderá ter certeza de que estará sendo justo ao reprovar um aluno que deveria ser aprovado ou aprovar alguém que deveria ser reprovado? Mesmo assim, destacam Cohen, Pant e Sharp (1996), algumas decisões empresariais podem utilizar essa teoria como suporte, como, por exemplo, o compromisso em estimular a diversidade de gênero e racial nas contratações dos seus empregados.

A teoria contratualista, segundo Vázquez (2005), sustenta que o dever em cada caso deve ser determinado por normas que sejam válidas, independentemente das consequências de sua aplicação. É um modo de argumentação que usa a lógica para identificar e interpretar as responsabilidades ou os contratos, explícitos ou implícitos, que as pessoas têm entre si. A ética, sob essa teoria, é agir de acordo com os contratos estabelecidos, sendo exemplo seguir os códigos de conduta profissionais ou as normas legais de um país. Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade instituiu o Código de Ética do Contabilista, que tem como uma de suas diretrizes estabelecer que o contador deva pautar suas ações guiado pelo interesse público.

O relativismo ético enfoca o pragmatismo. Argumenta que o mundo tem muitas culturas distintas, cada uma com as próprias regras de conduta e costumes, e que, por essa razão, não poderia haver uma ética universal aplicável a todas as pessoas. Tal argumentação contraria a noção antes colocada da ética temporal, uma vez que, embora essa esteja circunscrita a determinado tempo e lugar, não deve colidir com os fundamentos da ética atemporal, pois, caso contrário, não se poderia falar da existência de uma ética. O relativismo ético parte do princípio de que diferentes comunidades julgam de maneira diferente o mesmo ato ou postulam diversas normas morais diante de situações semelhantes. É necessário procurar a causa dessas diferenças na diversidade de interesses e necessidades das respectivas comunidades. O relativismo ético proclama, portanto, que os juízos morais relativos a diferentes grupos sociais ou comunidades e, que, por conseguinte, são diferentes entre si e até mesmo contraditórios, justificam-se pelo contexto social correspondente. Mas esse relativismo não se limita a justificar um juízo moral pela relação com a comunidade a qual se formula, mas considera que um juízo diferente, ou até oposto, será igualmente correto, porque também corresponde a necessidades e interesses. Cada juízo moral ficaria justificado por essa referência e, portanto, todos seriam igualmente válidos (VÁZQUEZ, 2005).

O utilitarismo é uma das teorias consequencialistas, segundo as quais um ato deve ser considerado como ético ou não em razão dos resultados que provoca. A ética, nesse caso, não foca a ação em si, mas os frutos que ela gera. Essa teoria é um dos fundamentos básicos da economia clássica, estabelecendo que as ações humanas devem ser julgadas pelo nível de riqueza ou de bem-estar que elas causam. Nessa linha, a ética de um ato deve ser analisada em relação ao bem-estar que ele promove para a sociedade. Se, antes de tudo, se considera o bem dos outros, sem implicar necessariamente a renúncia do próprio bem, teremos a teoria da obrigação moral sob as diversas formas de utilitarismo (faz aquilo que beneficia fundamentalmente os outros, ou o maior número de homens).

2.3 Pesquisas contábeis sobre ética

A área contábil é um ambiente fértil para a realização de pesquisas no campo da ética. Em todas as quatro principais divisões da disciplina contábil, há fortes estímulos para desvios no comportamento moral esperado dos profissionais envolvidos. Na área de auditoria, há incentivos para o auditor não manter a desejável independência em relação à empresa que ele audita. Em contabilidade tributária, os contadores podem ser estimulados a romper a tênue fronteira entre a permitida elisão e a condenável evasão fiscal. Em contabilidade financeira, há vários incentivos para o gerenciamento contábil do lucro do exercício, visto que essa é uma variável de interesse para contratos de remuneração diversificada dos empregados, pagamento de dividendos, retorno das ações da empresa no mercado, etc. E, no campo da contabilidade gerencial, pode haver estímulos para que os administradores apresentem números internos da empresa favoráveis ao Conselho de Administração para extrair benefícios pessoais dessa informação.

Nesse sentido, Flory *et al.* (1992) realizaram uma pesquisa a fim de identificar o nível de desenvolvimento moral dos contadores gerenciais americanos. Cohen, Pant e Sharp (1995), utilizando metodologia do tipo Escala Ética Multidimensional, investigaram o padrão ético de contadores nos Estados Unidos, no Japão e na América Latina. No campo da auditoria, são exemplos os estudos de McNair (1991), Cohen, Pant e Sharp (1992), Lampe e Finn (1992), Ponemon e Gabhart (1993), Shaub, Finn e Munter (1993), Dillard e Yuthas (2002) e Scofield, Phillips Jr e Bailey (2004). Já como exemplos de pesquisas entre os estudantes da área contábil, podem ser citados Bernardi *et al.* (2002) e Massey e Thorne (2006).

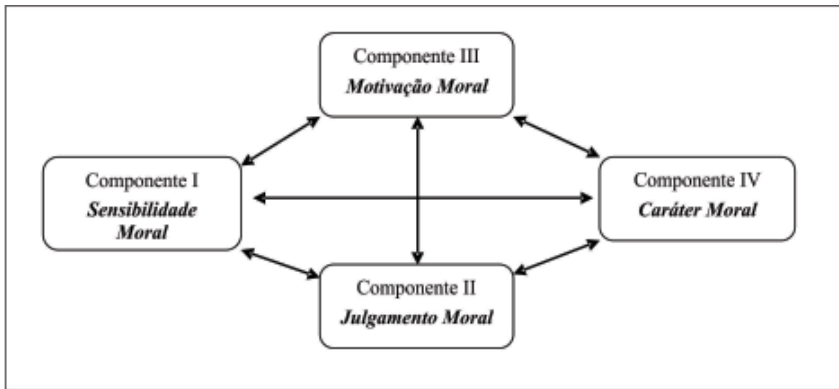
Em termos metodológicos, há dois elementos comuns nos estudos empíricos que lidam com a descrição de aspectos ligados à avaliação do desenvolvimento moral dos contadores: (i) o modelo de decisão para a análise da reação do indivíduo aos dilemas que envolvem conflitos éticos; e (ii) o instrumento para aferir o padrão ético dos indivíduos.

Há vários modelos para orientar a decisão dos indivíduos perante dilemas éticos, mas todos seguem uma sequência de etapas parecida com a dos modelos de decisão clássicos aplicados no processo gerencial em geral: identificar o problema, avaliar as alternativas disponíveis, submeter as alternativas ao critério de escolha (maximizar resultado, minimizar custos, etc.) e decidir. Por exemplo, um dos modelos de decisão sobre ética, amplamente utilizado em pesquisas acadêmicas, é o de Langenderfer e Rockness (1989), que estabelece sete passos para a solução prática dos dilemas éticos: determinar os fatos da situação-problema; identificar o problema ético e os envolvidos; identificar os valores, as normas e os princípios relacionados com a situação; especificar as diferentes alternativas de ação; confrontar as alternativas do passo 4 com os valores identificados no passo 3; identificar as consequências de cada alternativa; e decidir.

Segundo Cohen, Pant e Sharp (1996) e Bailey, Scott e Thoma (2010), as pesquisas contábeis em ética têm sido fortemente influenciadas pelo modelo de quatro componentes de Rest (1986). Ele estabelece quatro etapas para orientar a decisão sobre um dilema ético: (i) interpretar a situação que requer uma ação e as consequências para as partes afetadas – componente sensibilidade moral; (ii) julgar a moralidade de cada ação de acordo com algum critério ético e identificar a escolha moral possível – componente julgamento moral; (iii) concordar com a implementação dessa escolha – componente motivação moral; e (iv) decidir pela implementação – componente caráter moral.

Segundo Thoma (2006, *apud* Bailey, Scott e Thoma, 2010), esses componentes do modelo de Rest se inter-relacionam entre si, conforme demonstrado na FIG. 1.

FIGURA 1 – Relacionamentos internos do Modelo de Quatro Componentes de Rest (1986)



Fonte: THOMA (2006, *apud* Bailey, Scott e Thoma, 2010).

O Modelo de Rest, de acordo com Almeida (2007), segue os estudos de Kohlberg¹, mas facilita a operacionalização da pesquisa empírica sobre desenvolvimento moral ao flexibilizar a articulação teórica do modelo de inspiração. Kohlberg pressupõe que cada pessoa se encontra, em cada momento, num determinado estágio de desenvolvimento moral, que se manifesta da mesma forma na resposta a qualquer circunstância que envolva um conflito de valores, enquanto no Modelo de Rest um indivíduo pode manifestar diferentes níveis de moralidade, consoante o contexto e as características do dilema ético (ALMEIDA, 2007).

O outro elemento a ser definido nos trabalhos empíricos sobre ética é o instrumento a ser utilizado para avaliar o padrão moral dos indivíduos da amostra. Na área contábil, é comum o uso de dois tipos de instrumento: (i) Teste dos Aspectos Característicos (TAC) e (ii) Escala Ética Multidimensional (EEM).

O TAC, conforme Ponemon (1990), apresenta uma série de vinhetas cuidadosamente validadas e vários argumentos a favor ou con-

¹ KOHLBERG (1969 e 1984, *apud* ALMEIDA, 2007).

tra determinada ação. Os respondentes classificam os argumentos por sua importância relativa no que diz respeito à ação analisada. Os argumentos são, então, associados com vários níveis de desenvolvimento moral, mensurados em uma escala unidimensional. Tem-se, assim, uma medida única do nível de desenvolvimento moral de cada respondente, que indica a importância relativa que ele dá aos princípios morais considerados na ação objeto do dilema ético.

A outra abordagem empírica utilizada em pesquisas sobre ética na área contábil é a Escala Ética Multidimensional (EEM). A premissa implícita nessa abordagem é a de que os problemas éticos são multifacetados e por isso devem ser avaliados sob várias teorias (dimensões), já que os indivíduos podem considerar suas reações, quando confrontados com dilemas éticos, de modo diferente sob diferentes abordagens. Por exemplo, ele poderia considerar algo como correto segundo as normas vigentes (contratualismo), mas injusto sob o ponto de vista da equidade moral. São muitas as dimensões (ou teorias) que podem ser utilizadas para suportar um instrumento do tipo EEM. Neste trabalho, serão empregadas as quatro dimensões comentadas, mas outros estudos podem usar mais ou menos dimensões. Por exemplo, Reidenbach e Robin (1988) valeram-se de cinco (equidade, relativismo, contratualismo, egoísmo e utilitarismo), e Flory *et al.* (1992) utilizaram três (equidade, relativismo e contratualismo).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Tendo por base o estudo de Cohen, Pant e Sharp (1996), que avaliaram a consciência e a orientação ética de auditores canadenses, o presente estudo, de caráter exploratório, consistiu na aplicação de questionário eletrônico, construído em sítio da internet específico para pesquisas dessa natureza, tendo como público-alvo os profissionais brasileiros graduados em Ciências Contábeis. Os respondentes foram contatados por e-mail, baseando-se em uma lista de 2.094 potenciais participantes, contemplando: os coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis no

país, a base de e-mails de alguns Conselhos Regionais de Contabilidade, os auditores internos de uma autarquia federal e de uma instituição financeira, os participantes (professores e alunos) de um programa de pós-graduação em Contabilidade, alguns auditores de uma empresa de auditoria independente – uma das chamadas *big4*, e a rede de contatos dos pesquisadores. Como forma de reforçar a participação dos potenciais respondentes, a mensagem originalmente enviada entre os dias 31/3 e 1º/4/2010 foi posteriormente reencaminhada em 9/4 e 10/4/2010.

Na mensagem enviada aos potenciais respondentes, era solicitada uma contribuição adicional, com o reenvio a outras pessoas de sua rede de contatos que atendessem ao pré-requisito do estudo, isto é, ser graduado em Ciências Contábeis, razão pela qual não é possível precisar quantas pessoas efetivamente receberam a comunicação com o pedido de participação.

O software utilizado controla os participantes pelo número do IP, não permitindo que um mesmo equipamento seja usado em mais de uma participação, o que configura um elemento de robustez às evidências obtidas.

Para a caracterização da amostra e a verificação da abrangência alcançada com a pesquisa, os respondentes (não identificados nominalmente) foram caracterizados por cidade/estado de residência, idade, gênero, titulação (graduação, especialização, mestrado ou doutorado) e atuação profissional (auditor, contador, professor e outras funções, admitindo-se a opção de atuação profissional dupla, como auditor e professor ou contador e professor).

3.1 O questionário

O questionário consistiu na apresentação de seis situações, baseadas em Cohen, Pant e Sharp (1996), que contextualizam dilemas mocrédito

QUADRO 1

Relação das situações/dilemas e respectivas ações apresentadas aos respondentes

Descrição das situações/dilemas e das ações adotadas pelo agente

Situação/Dilema 1: Uma empresa foi fortemente afetada por um período de recessão, e os sócios concluem que eles devem reduzir o nível de produção, com a consequente diminuição dos gastos com mão de obra. Uma análise da produtividade sugere que a pessoa mais indicada para ser demitida é um empregado antigo da empresa, com uma história de absenteísmo, em razão de problemas de doenças na família. Ação: A direção da empresa optou por desligar um empregado mais novo, muito competente, recentemente contratado.

Situação/Dilema 2: Uma empresa incorporou recentemente, em sua linha de produção, um novo utensílio de cozinha que tem feito muito sucesso entre os consumidores. O gerente de vendas, cuja remuneração é baseada parcialmente em comissões sobre as vendas, descobre que o produto não foi suficientemente testado para atender aos parâmetros requeridos pelos órgãos governamentais. Os testes preliminares indicam, porém, não haver probabilidade de qualquer problema de saúde. Ação: O gerente de vendas continua a promover e a vender o produto.

Situação/Dilema 3: Um administrador brasileiro de uma companhia nacional, que pretende realizar negócios no exterior, foi requisitado para fazer um pagamento em espécie, não registrado, para um distribuidor estrangeiro. O pagamento é requerido como um “gesto de boa vontade”, que ajudará a companhia brasileira a abrir mercado para seus produtos naquele país. Essa prática é considerada um procedimento normal de negócio naquele país, e não há leis proibindo um pagamento dessa forma. Ação: O administrador brasileiro autoriza verbalmente o pagamento.

Situação/Dilema 4: O proprietário de um pequeno negócio local, que está constantemente em dificuldades financeiras, pede a um amigo de longa data que lhe empreste, para que seja copiado, um software original, que ajudará na geração de resultados futuros. Ação: O amigo empresta o software original.

Situação/Dilema 5: Uma promissora empresa, recém-constituída, requer um empréstimo em um banco. O gerente de crédito da instituição financeira é um amigo do proprietário da empresa, com quem frequentemente joga tênis. Por causa do pequeno período de relacionamento da companhia com o banco (até pelo pouco tempo de constituição), ela não atende aos critérios normais de crédito da instituição. Ação: O gerente de crédito do banco recomenda a concessão do empréstimo.

Situação/Dilema 6: O presidente-executivo de uma empresa requer que o contador reduza as estimativas para previsões negativas, com o fim de aumentar o resultado, argumentando que isso é uma prática comum no segmento econômico em que a empresa atua, quando a conjuntura está ruim. Historicamente, a empresa faz previsões conservadoras para contas duvidosas, inclusive nos momentos ruins. O presidente requer que seja adotado o critério menos conservador do mercado. Ação: O contador faz os ajustes requeridos.

Fonte: Adaptado de COHEN, PANT e SHARP (1996).

O foco da pesquisa consistiu em solicitar que o respondente julgasse a moralidade de cada ação, de acordo com alguns critérios éticos que refletem parâmetros das teorias de equidade moral, relativismo, utilitarismo e contratualismo. Para cada teoria, são descritos dois critérios de análise. Além desses oito parâmetros representativos das teorias da conduta moral, outros três itens de análise são incorporados para cada situação/dilema: uma que avalia a probabilidade de o próprio respondente adotar, em resposta ao dilema, a mesma ação descrita para o caso; outra que avalia a probabilidade que o respondente atribui aos colegas de profissão de adotar, em resposta à situação, essa ação; e a última, que mede a opinião do respondente quanto à ética da ação adotada.

Assim, no questionário, após a descrição de cada situação/dilema, foi solicitado que o participante atribuísse uma escala de concordância a 11 parâmetros de análise, de acordo com o QUADRO 2.

QUADRO 2

Parâmetros de análise de cada situação/dilema apresentados aos respondentes

Descrição da orientação e dos parâmetros de análise aplicáveis a cada situação/dilema

***Orientação:* Marque a escala, de acordo com a intensidade que você avalia a ação em relação às características descritas abaixo:**

A	Justo	7	6	5	4	3	2	1
B	Moralmente correto	7	6	5	4	3	2	1
C	Culturalmente aceitável	7	6	5	4	3	2	1
D	Tradicionalmente aceitável	7	6	5	4	3	2	1
E	Produz o maior benefício	7	6	5	4	3	2	1
F	Maximiza benefícios e minimiza danos	7	6	5	4	3	2	1
G	Não viola uma norma informal	7	6	5	4	3	2	1
H	Não viola uma conduta aceitável	7	6	5	4	3	2	1
I	A probabilidade de que eu possa adotar a mesma ação é	7	6	5	4	3	2	1
J	A probabilidade de que meus colegas (contadores) possam adotar a mesma ação é	7	6	5	4	3	2	1
K	A ação descrita é ética	7	6	5	4	3	2	1

Fonte: Adaptado de COHEN, PANT e SHARP (1996).

De A a H, os parâmetros correspondem às quatro teorias morais (A e B – equidade moral; C e D – relativismo; E e F – utilitarismo; e G e H – contratualismo) destacadas no estudo, sendo mensurados em uma escala decrescente de 7 (indicando a aceitação da ação adotada, sendo percebida como ética) a 1 (indicando a não aceitação da ação adotada, que é percebida como não ética). Para o parâmetro K, que representa uma medida síntese de ética da ação analisada, na visão do respondente, também é empregada a mesma lógica na distribuição da escala de 7 a 1.

Em relação aos parâmetros I e J, a escala decrescente mede o nível de concordância do respondente com a probabilidade de o próprio respondente ou os colegas de profissão adotarem a mesma ação do agente, descrita no dilema em questão – 7, quando a probabilidade de adotar a mesma ação é alta, e 1, quando a probabilidade é baixa.

Considerando a combinação das informações dos QUADROS 1 e 2, cada participante responde a seis situações/dilemas, e em cada uma delas se obtém notas relativas às quatro teorias de raciocínio moral, à medida síntese de ética, além da indicação da probabilidade de o próprio respondente ou colegas adotarem a mesma ação realizada pelo agente.

3.2 Definição dos modelos de análise

Considerando o propósito primário de avaliar se o grau de consciência e orientação ética dos respondentes no julgamento de ações adotadas em resposta a dilemas morais pode ser explicado pelas teorias de equidade moral, relativismo, utilitarismo e contratualismo, bem como o desenho do questionário aplicado, a análise dos dados empíricos tem como referência o modelo (3.1).

$$AM_{ik} = \beta_0 + \beta_1 EqM_{ik} + \beta_2 Relat_{ik} + \beta_3 Util_{ik} + \beta_4 Cont_{ik} + \varepsilon_{ik} \quad (3.1)$$

onde:

- AM_{ik} representa a avaliação do julgamento moral (parâmetro K), por parte do respondente i , da ação adotada em relação à situação/dilema k ;
- EqM_{ik} é a métrica síntese da teoria equidade moral, apurada pela média das notas atribuídas aos parâmetros A e B, por parte do respondente i , quanto à ação adotada em relação à situação/dilema k ;
- $Relat_{ik}$ representa a medida da teoria relativismo, apurada pela média das notas atribuídas aos parâmetros C e D, por parte do respondente i , quanto à ação adotada em relação à situação/dilema k ;
- $Util_{ik}$ é a medida da teoria utilitarismo, apurada pela média das notas atribuídas aos parâmetros E e F, por parte do respondente i , quanto à ação adotada em relação à situação/dilema k ;
- $Cont_{ik}$ traduz a medida da teoria contratualismo, apurada pela média das notas atribuídas aos parâmetros G e H, por parte do respondente i , quanto à ação adotada em relação à situação/dilema k ;
- ε_{ik} é o termo de erro estocástico, com a premissa de que $\varepsilon_{ik} \sim N(0, \sigma^2)$, com ausência de heteroscedasticidade e autocorrelação.

A relevância estatística e o sinal positivo de cada variável independente indicarão quais são as teorias morais que explicam o julgamento ético do respondente.

Em relação à pesquisa de Cohen, Pant e Sharp (1996), a metodologia do presente estudo apresenta diferenças substanciais. A primeira inovação é que, no trabalho original, a medida de julgamento moral (AM) era apurada pela média das notas dadas às quatro teorias. Neste estudo, é utilizada a medida direta de julgamento dos respondentes (parâmetro K) para a mensuração da variável dependente do modelo. Com isso, mitiga-se o problema da endogenia implícita no modelo de Cohen, Pant e Sharp (1996), em que a variável explicada era apurada valendo-se da média das variáveis explicativas.

A segunda divergência metodológica é que, no trabalho original, são realizadas regressões específicas para cada dilema, o que limita as análises apenas aos casos específicos, comprometendo qualquer tipo de generalização sobre o comportamento dos participantes da pesquisa. Este estudo, por meio do método de *pooled regression*, procura distinguir o comportamento dos profissionais pesquisados em relação a diferentes situações, identificando um comportamento médio, e não a resposta a um caso específico.

Por fim, outra inovação metodológica em relação a Cohen, Pant e Sharp (1996) é o estabelecimento de um propósito secundário para a pesquisa – avaliar se há diferença na percepção como o próprio profissional contábil espera agir em relação a dilemas morais e como ele deseja que seus colegas de profissão ajam em situações equivalentes. Para a realização dos testes relacionados a esse objetivo subsidiário, é utilizado o modelo (3.2).

$$AM_{ik} = \beta_0 + \beta_1 PPe_{ik} + \beta_2 PCol_{ik} + \varepsilon_{ik} \quad (3.2)$$

onde:

PPe_{ik} traduz a probabilidade indicada, por parte do respondente i , conforme parâmetro I , de adotar a mesma ação implementada pelo agente em relação à situação/dilema k ;

$PCol_{ik}$ representa a probabilidade indicada, por parte do respondente i , conforme parâmetro J , de os colegas de profissão (contadores) adotarem a mesma ação implementada pelo agente em relação à situação/dilema k ;

O critério de análise considera que, se o parâmetro apurado para a(s) variável(is) independente(s) for positivo e estatisticamente relevante, significa que os respondentes esperam, deles mesmos ou dos colegas de profissão, a adoção de ações éticas. A ausência de relevância estatística ou a apuração de parâmetro com sinal negativo indica que os respondentes não esperam, deles mesmos ou dos colegas de profissão, a adoção de ações éticas.

4 APURAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Considerando o período de 31/3 a 30/4/2010, a pesquisa contou com a participação de 259 pessoas que responderam ao questionário eletrônico, o que representa 12,37% dos 2.094 respondentes potenciais originalmente contatados. As características descritivas dos respondentes estão demonstradas na TAB. 1.

TABELA 1
Caracterização dos respondentes

Por região de origem			Por maior titulação			Por atuação profissional		
Sul	33	12,7%	Graduação	35	13,5%	Auditor	36	11,5%
Sudeste	44	17,0%	Especialização	94	36,3%	Contador	80	25,5%
Centro-Oeste	114	44,0%	Mestrado	114	44,0%	Professor	153	48,7%
Nordeste	58	22,4%	Doutorado	16	6,2%	Outras funções	45	14,3%
Norte	10	3,9%						
Total	259	100,0%	Total	259	100,0%	Total	314	100,0%

Por faixa etária			Por gênero		
Até 30 anos	59	22,8%	Masculino	177	68,3%
De 31 a 40 anos	95	36,7%	Feminino	82	31,7%
De 41 a 50 anos	69	26,6%			
Mais de 50 anos	36	13,9%			
Total	259	100,0%	Total	259	100,0%

Esses dados evidenciam inicialmente que a amostra alcançou as cinco regiões do país, as diversas faixas etárias e gêneros, os quatro níveis possíveis de titulação e as diferentes áreas de atuação profissional, embora seja importante se ressaltar o fato de que a amostra não representa um extrato aleatório da população, o que significa uma limitação do estudo para efeitos de inferência.

Assim, as conclusões devem ser entendidas como restritas ao universo dos profissionais que responderam à pesquisa, não sendo apropriada a formulação de inferência para o conjunto dos graduados em Ciências Contábeis no Brasil.

4.1 Estatísticas descritivas das variáveis

Inicialmente foram apuradas as variáveis dos modelos (3.1) e (3.2), de acordo com os critérios destacados na seção 3.2, sendo suas estatísticas descritivas consolidadas na TAB. 2.

TABELA 2
Estatísticas descritivas das variáveis dependente e independentes
– modelos (3.1) e (3.2)

Estatísticas	Var. dep.	Variáveis modelo (3.1)			Variáveis modelo (3.2)		
	<i>AM</i>	<i>EqM</i>	<i>Relat</i>	<i>Util</i>	<i>Cont</i>	<i>PPes</i>	<i>PCol</i>
Média	2.24	2.50	3.95	3.21	2.96	2.84	3.83
Mediana	1.00	2.00	4.00	3.00	2.50	2.00	4.00
Moda	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	4.00
Desvio-padrão	1.84	1.71	1.95	1.93	1.91	1.99	1.93

Onde: *AM* representa a avaliação do julgamento moral; *EqM*, a medida representativa da teoria da equidade moral; *Relat*, a medida relacionada à teoria do relativismo moral; *Util*, o indicador relativo à teoria do utilitarismo; *Cont*, o parâmetro que representa a teoria do contratualismo; *PPes*, a probabilidade de o próprio respondente adotar a mesma ação implementada pelo agente; e *PCol*, a probabilidade, indicada pelo respondente, de os seus colegas adotarem a mesma ação implementada pelo agente.

A análise das estatísticas descritivas da variável AM demonstra inicialmente que os respondentes têm uma avaliação moral negativa sobre as ações adotadas pelos agentes nas situações apresentadas – média apurada de 2,24, com mediana e moda de 1,00, nota que equivale ao nível de julgamento menos ético. Muito embora a média seja a medida de tenrealizado teste com o modelo (3.1), utilizando-se o método *pooled regression*. Os resultados são demonstrados na TAB. 3.

TABELA 3
Resultados da aplicação do modelo (3.1) – amostra completa

Variável dependente:	AM		
Nº de situações/dilemas:	6		
Nº de indivíduos:	251		
Nº de observações:	1.503		
Método: <i>Polled Regression</i>			
Variáveis	Coef.	t-Stat	p-valor
C	0.22443	3.76818	0.0002
EqM	0.64217	19.29372	0.0000
$Relat$	-0.00651	-0.22649	0.8209
$Util$	-0.02607	-1.04031	0.2984
$Cont$	0.17553	5.31135	0.0000
R^2 :	0,4963	F-stat:	369,0482

Modelo: $AM_{ik} = \hat{a}_0 + \hat{a}_1 EqM_{ik} + \hat{a}_2 Relat_{ik} + \hat{a}_3 Util_{ik} + \hat{a}_4 Cont_{ik} + \hat{a}_{ik}$

Onde: AM representa a avaliação do julgamento moral; C , a constante na regressão; EqM , a medida representativa da teoria da equidade moral; $Relat$, a medida relacionada à teoria do relativismo moral; $Util$, o indicador relativo à teoria do utilitarismo; e $Cont$, o parâmetro que representa a teoria do contratualismo.

Os resultados confirmam as primeiras impressões obtidas na análise das estatísticas descritivas, ou seja, o julgamento moral dos respondentes no que concerne às ações adotadas nos dilemas guarda relação com as teorias da equidade moral e do contratualismo. Em suma, para os profissionais que responderam à pesquisa, o seu julgamento moral das decisões analisadas tem ligação com os preceitos da justiça, em que iguais devem ser tratados igualmente, e os desiguais, desigualmente, e as responsabilidades ou os contratos implícitos que os indivíduos têm em relação aos outros.

Por outro lado, não foi encontrada relevância estatística entre o julgamento moral dos participantes e o raciocínio pragmático de que as regras não devem ser universais e aplicadas a todas as pessoas e situações, dependendo, portanto, do que disciplina cada cultura (relativismo). Também foi constatado não haver relação relevante entre o julgamento ético das decisões e o preceito de que a moralidade de uma ação seja função dos benefícios obtidos e custos incorridos, com o objetivo de maximizar o bem-estar e minimizar custos (utilitarismo).

Como elemento adicional de avaliação das evidências obtidas, foram realizados testes da aplicação do modelo (3.1) com os dados das amostras por segmentos de titulação e de atuação profissional, considerados os mais relevantes para os propósitos da pesquisa, entre aqueles estimados na caracterização da amostra, sendo os resultados consolidados na TAB. 4.

TABELA 4

Resultados da aplicação do modelo (3.1) – amostras por segmentos de função e de titulação

Resultados do modelo (3.1), de acordo com os segmentos por função profissional exercida								
Variáveis	Auditor		Contador		Professor		Outras funções	
	Coef.	p-valor	Coef.	p-valor	Coef.	p-valor	Coef.	p-valor
<i>C</i>	0.0442	0.7437	0.0072	0.9665	0.2253	0.0025	0.3501	0.0002
<i>EqM</i>	0.6077	0.0000	0.6502	0.0000	0.6808	0.0000	0.5346	0.0000
<i>Relat</i>	0.0134	0.7838	0.0688	0.2176	0.0041	0.9186	-0.1392	0.2002
<i>Util</i>	-0.0064	0.9178	-0.0986	0.0165	-0.0191	0.2947	0.0906	0.3553
<i>Cont</i>	0.2060	0.0000	0.2333	0.0006	0.1272	0.0000	0.2375	0.0049
Resultados do modelo (3.1), de acordo com os segmentos por titulação								
Variáveis	Graduação		Especialização		Mestrado		Doutorado	
	Coef.	p-valor	Coef.	p-valor	Coef.	p-valor	Coef.	p-valor
<i>C</i>	0.4116	0.0194	0.0494	0.4179	0.3835	0.0000	-0.1530	0.5421
<i>EqM</i>	0.6681	0.0000	0.6161	0.0000	0.6595	0.0000	0.5904	0.0000
<i>Relat</i>	-0.1177	0.0642	0.0526	0.2542	-0.0332	0.2562	0.1230	0.0562
<i>Util</i>	-0.0036	0.8555	-0.0338	0.4541	-0.0369	0.2291	-0.0483	0.5560
<i>Cont</i>	0.1787	0.0070	0.1673	0.0001	0.1746	0.0000	0.2608	0.0012

Fonte: Elaborado pelos autores. Modelo: $AM_{ik} = \hat{a}_0 + \hat{a}_1 EqM_{ik} + \hat{a}_2 Relat_{ik} + \hat{a}_3 Util_{ik} + \hat{a}_4 Cont_{ik} + \hat{a}_{ik}$. Onde: *AM* representa a avaliação do julgamento moral; *C*, a constante na regressão; *EqM*, a medida representativa da teoria da equidade moral; *Relat*, a medida relacionada à teoria do relativismo moral; *Util*, o indicador relativo à teoria do utilitarismo; e *Cont*, o parâmetro que representa a teoria do contratualismo.

Os resultados por função profissional exercida, bem como por titulação, reforçam as conclusões obtidas com a amostra geral quanto à relevância das variáveis *EqM* e *Cont* para explicar o comportamento da variável dependente *AM*, em todos os segmentos analisados. Também de forma coerente com as evidências obtidas com a amostra geral, as variáveis *Relat* e *Util* não se mostraram relevantes para explicar o julgamento moral dos respondentes, a 95% de confiança, exceto no caso específico da subamostra composta dos profissionais que exercem a fun-

ção de contador. Mesmo nesse caso, cabe ressaltar o fato de que o parâmetro apresenta sinal negativo, o que demonstra que a relação com o julgamento moral é inversa.

4.3 Análise da relação entre o julgamento moral da decisão e a probabilidade de se adotar a mesma ação

Para se verificar a relação entre o julgamento moral que o respondente faz da ação adotada em cada situação e a probabilidade de o próprio participante ou de os seus colegas de profissão adotarem a mesma ação, o teste é realizado com a aplicação do modelo (3.2), sendo os resultados demonstrados na TAB. 5.

TABELA 5
Resultados da aplicação do modelo (3.2) – amostra completa

Variável dependente:	<i>AM</i>		
Nº de situações/dilemas:	6		
Nº de indivíduos:	249		
Nº de observações:	1.480		
Método: Polled Regression			
Variáveis	Coef.	t-Stat	p-valor
<i>C</i>	0.93577	4.84001	0.0000
<i>PPes</i>	0.56759	5.74772	0.0000
<i>PCol</i>	-0.08236	-1.65923	0.0973
R^2	0,3151	F-stat:	339,7163

Fonte: Elaborado pelos autores

$$\text{Modelo: } AM_{ik} = \hat{a}_0 + \hat{a}_1 PPes_{ik} + \hat{a}_2 PCol_{ik} + \hat{a}_{ik}$$

Onde: **AM** representa a avaliação do julgamento moral; **C**, a constante na regressão; **PPes**, a probabilidade de o próprio respondente adotar a mesma ação implementada pelo agente; e **PCol**, a probabilidade, indicada pelo respondente, de os seus colegas adotarem a mesma ação implementada pelo agente.

Os testes revelam que o julgamento moral dos respondentes no que tange às ações adotadas nos dilemas é diretamente relacionado com o que eles preveem para o próprio comportamento, possibilitando duas interpretações: o respondente espera adotar determinadas ações com base no seu julgamento ético da decisão; ou o respondente julga o que é ético e moral valendo-se da probabilidade de ele vir a adotar tal ação.

A combinação desse resultado com os dados da regressão (3.1) permite afirmar, tendo em vista as respostas dos participantes, que as ações que eles esperam adotar sejam éticas e baseadas nas teorias da equidade moral e do contratualismo.

No que se refere à variável representativa do comportamento esperado pelo respondente, dos colegas de profissão, os testes revelaram não haver relação estatisticamente relevante com o julgamento moral que o participante faz da ação descrita nos dilemas. Isso demonstra que os contadores participantes desejam adotar decisões caracterizadas como éticas e morais, mas não esperam o mesmo comportamento dos colegas de profissão.

Também foram realizados testes adicionais da aplicação do modelo (3.2) com os dados das amostras por segmentos de titulação e de atuação profissional, conforme TAB. 6, ressaltando-se que o reduzido número de observações em alguns desses segmentos limita as conclusões a respeito.

TABELA 6

Resultados da aplicação do modelo (3.2) – amostras por segmentos de função e de titulação

Resultados do modelo (3.2), de acordo com os segmentos por função profissional exercida								
Variáveis	Auditor		Contador		Professor		Outras funções	
	Coef.	p-valor	Coef.	p-valor	Coef.	p-valor	Coef.	p-valor
<i>C</i>	0.7886	0.0001	0.9298	0.0004	0.9605	0.0000	0.6695	0.0018
<i>PPes</i>	0.6533	0.0000	0.5503	0.0000	0.5714	0.0000	0.5520	0.0000
<i>PCol</i>	-0.1147	0.2013	-0.0523	0.3965	-0.0816	0.1110	-0.0306	0.6823
Resultados do modelo (3.2), de acordo com os segmentos por titulação								
Variáveis	Graduação		Especialização		Mestrado		Doutorado	
	Coef.	p-valor	Coef.	p-valor	Coef.	p-valor	Coef.	p-valor
<i>C</i>	1.0179	0.0011	0.8735	0.0005	0.9793	0.0000	0.8913	0.0090
<i>PPes</i>	0.4795	0.0035	0.5688	0.0000	0.5601	0.0000	0.9820	0.0000
<i>PCol</i>	-0.1081	0.4308	-0.0769	0.1258	-0.0746	0.1056	-0.2433	0.0000

Fonte: Elaborado pelos autores. Modelo: $AM_{ik} = \hat{a}_0 + \hat{a}_1 PPes_{ik} + \hat{a}_2 PCol_{ik} + \hat{a}_3$. Onde: *AM* representa a avaliação do julgamento moral; *C*, a constante na regressão; *PPes*, a probabilidade de o próprio respondente adotar a mesma ação implementada pelo agente; e *PCol*, a probabilidade, indicada pelo respondente, de os seus colegas adotarem a mesma ação implementada pelo agente.

As evidências obtidas revelam resultados coerentes com os apurados com a amostra geral, ou seja, a variável *PPes* é estatisticamente relevante para explicar o julgamento moral das ações descritas nos dilemas, em todos os segmentos de funções profissionais exercidas pelos respondentes e o nível de titulação desses participantes; e a variável *PCol* não apresenta relevância estatística para explicar a variável dependente, a 95% de confiança, exceto no segmento formado pelos participantes com doutorado, com a ressalva de que o sinal é negativo.

4.4 Análise da significância dos modelos e robustez dos resultados

Os coeficientes de determinação das regressões, R^2 , que é uma medida resumida do quanto a linha de regressão amostral se ajusta aos dados, alcançam 0,4963 no modelo (3.1) e 0,3151 no modelo (3.2). A estatística do *F-test*, que demonstra a significância do conjunto dos parâmetros das variáveis independentes na explicação do comportamento da variável dependente, foi de 369,0482 para o modelo (3.1) e de 339,7163 para o modelo (3.2). Em qualquer situação, rejeita-se a hipótese nula de insignificância dos parâmetros, com *p-valor* 0,0000 para cada modelo.

Para garantir a robustez dos resultados, a realização dos testes foi precedida da verificação da estacionariedade das séries, ou seja, testada a presença de raízes unitárias, utilizando-se os testes *Im*, *Pesaran* e *Shin* (I.P.S.), ADF-Fisher e PP-Fisher, confirmando-se a rejeição da hipótese nula da existência de raízes unitárias em todas as séries, o que elimina o risco de regressões espúrias. Para se prevenir os problemas de heteroscedasticidade nos resíduos, foi utilizado o método da matriz de covariância de White.

5 CONCLUSÃO

O estudo teve o objetivo de avaliar a percepção do padrão moral dos contadores brasileiros no julgamento de decisões tomadas em situações representativas de dilema moral, verificando se o grau de consciência e orientação ética desses profissionais, ao se formar opinião em resposta a dilemas éticos, pode ser explicado pelos escores de fatores multidimensionais das teorias morais da equidade, do relativismo, do utilitarismo e do contratualismo. De forma acessória, a pesquisa avalia também se há diferença na percepção como o próprio profissional contábil espera agir em relação a dilemas morais e como ele espera que seus colegas de profissão ajam em situações equivalentes.

Os resultados dos testes com o uso do método *pooled regression* confirmaram os indícios obtidos por meio das estatísticas descritivas de que o julgamento moral dos respondentes, no que concerne às ações adotadas nas situações apresentadas, têm relação relevante com as medidas representativas das teorias da equidade moral e do contratualismo. Para as teorias do relativismo e do utilitarismo, não foi encontrada relevância estatística. Testes adicionais realizados com amostras por segmentos de titulação e de atuação profissional reforçaram as conclusões obtidas com a amostra geral.

Quanto ao objetivo de avaliar a relação entre o julgamento moral que o respondente faz da ação adotada em cada dilema apresentado e a probabilidade de o próprio participante ou de os seus colegas de profissão adotarem a mesma ação, os resultados revelam que o julgamento moral dos respondentes no que diz respeito às ações adotadas nas situações é diretamente relacionado com o que eles preveem para o próprio comportamento, mas não com o que ele espera dos colegas de profissão. Isso demonstra que os contadores que participaram da pesquisa esperam adotar decisões caracterizadas como éticas e morais, mas não contam com o mesmo comportamento dos colegas de profissão. Para esse caso, também foram realizados testes por segmentos de titulação e de atuação profissional, cujos resultados foram coerentes com os apurados com a amostra geral.

Os resultados da pesquisa contribuem para se conhecer o padrão ético dos profissionais em Contabilidade no Brasil, identificando quais são as referências teóricas que moldam seu julgamento moral. Pode ser útil até para se refletir sobre os parâmetros a ser considerados na formação desses profissionais e no estabelecimento das normas que regulam a profissão, no sentido de se buscar a construção de um ambiente profissional ético e que mereça a confiança da sociedade.

Como limitação, há de se ressaltar o fato de que os resultados da pesquisa não podem ser objeto de inferências, tendo em vista que a amostra não atende aos requisitos de aleatoriedade e representatividade estatística do universo de contadores do Brasil. Também há de se destacar que o fato de a descrição dos dilemas contemplar questões negociais de ordem geral e não restritas à área contábil pode resultar em viés na interpretação desses casos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Filipe J. R. Ética e desempenho social das organizações: Um modelo teórico de análise dos fatores culturais e contextuais. *Revista de Administração Contemporânea (RAC)*, v. 11, n. 3, p. 105-125, jul./set. 2007.

ARISTÓTELES. Ética a Nicômaco. *Coleção A obra prima de cada autor*. São Paulo: Martin Claret, 2008.

BAILEY, Charles D.; SCOTT, Irana; THOMA, Stephen J. *Revitalizing accounting ethics research in the neo-kohlbergian framework: Putting the DIT into perspective*. March 2010. SSRN working paper. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1574198>. Acesso em: 30 nov. 2010.

BERNARDI, R. A.; DOWNEY, A.; MASSEY, D. W.; THORNE, L. Critical thinking and the moral reasoning of intermediate accounting students. *Research on Accounting Ethics*, v. 8, p. 73-102, 2002.

COFFEE JR, John C. What caused Enron?: A capsule social and economic history of the 1990's. *Cornell Law Review*, v. 89, n. 2, p. 269-309, 2004.

COHEN, Jeffrey R.; PANT, Laurie W.; SHARP, David J. Cultural and socioeconomic constraints on international codes of ethics: Lessons from accounting. *Journal of Business Ethics*, v. 11, p. 687-700, 1992.

_____; _____. An exploratory examination of international differences in auditors. *Behavioral Research in Accounting*, v. 7, p. 37-64, 1995.

_____; _____. Measuring the ethical awareness and ethical orientation of Canadian auditors. *Behavioral Research in Accounting*, v. 8, Supplement, p. 98-119. 1996.

DILLAR, Jesse F.; YUTHAS, Kristi. Ethical audit decisions: A structuration perspective. *Journal of Business Ethics*, v. 36, p. 49-64, 2002.

FLORY, S.; PHILLIPS, T.; REIDENBACH, R.; ROBIN, D. A multidimensional analysis of selected issues in accounting. *The Accounting Review*, v. 67, n. 2, p. 284-302, 1992.

HENNING, Peucker. Husserl's critique of Kant's ethics. *Journal of the History of Philosophy*, v. 45, n. 2, p. 307-319, 2007.

KANT, E. Fundamentos da metafísica dos costumes. *Coleção A obra prima de cada autor*. São Paulo: Martin Claret, 2008.

- LAMPE, J. C.; FINN, D. W. A model of auditors' ethical decision processes. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 11 (supplement), p. 33-59, 1992.
- LANGENDERFER, H. Q.; ROCKNESS, J. W. Integrating ethics into the accounting curriculum: Issues, problems, and solutions. *Issues in Accounting Education*, v. 4, n. 1, p. 58-69, 1989.
- MASLOW, A. *Towards a Psychology of being*. New York: John Wiley & Sons, 1999.
- MASSEY, D. W.; THORNE, L. The impact of task information feedback on ethical reasoning. *Behavioral Research in Accounting*, v. 18, n. 1, p.103-116, 2006.
- McNAIR, C. J. Proper compromises: The management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior. *Accounting, Organizations and Society*, v. 16, p. 635-653, 1991.
- MERCHANT, Kenneth A.; VANDER STEDE, Wim A. Management control systems: *Performance, evaluation and incentives*. 2nd. ed. Harlow, England: Prentice Hall, 2007.
- PLATÃO, A República. Coleção *A obra prima de cada autor*. São Paulo: Martin Claret, 2008.
- PONEMON, L. Ethical judgments in accounting: A cognitive-developmental perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, p. 191-215, March 1990.
- _____ ; GABHART, D. *Ethical reasoning in accounting and auditing: Research monograph n. 21*. Vancouver: CGA-Canada Research Foundation, 1993.
- REIDENBACH, R.; ROBIN, D. Some initial steps toward improving the measurement of ethical evaluations of marketing activities. *Journal of Business Ethics*, v. 7, p. 871-879, 1988.
- REST, J. R. *Moral development: Advances in research and theory*. New York: Praeger, 1986.
- SCOFIELD, S. B.; PHILLIPS JR, T. J.; BAILEY, C. D. An empirical reanalysis of the selection-socialization hypothesis: A research note. *Accounting, Organizations and Society*, v. 29, n. 5&6, p. 543-563, 2004.
- SHAUB, M.; FINN, D. W.; MUNTER, P. The effects of auditors' ethical orientation on commitment and ethical sensitivity. *Behavioral Reserch in Accounting*, v. 5, p. 145-169, 1993.
- VÁZQUEZ, S. A. *Ética*. Tradução de João Dell'Anna. 27. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2005.